

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.005754/2004-79
Recurso nº 256.720 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.442 -- 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de maio de 2010
Matéria PIS/COFINS - RESSARCIMENTO/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente RÁPIDO VALINHENSE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 07/10/1999

COFINS E PIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO.

O direito à repetição do indébito, inclusive via compensação, se exaure com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário que, nos lançamentos por homologação, ocorre com o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 08/10/1999 a 31/12/2002

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ressarcimento de valores relativos à Cofins a consumidor final pessoa jurídica só se aplicava na hipótese de aquisição diretamente da distribuidora de combustíveis, observadas as formalidades determinadas na legislação. A partir de 1º/07/2000, extinguiu-se o regime de substituição tributária e passou-se a adotar, no setor de combustíveis, a técnica de incidência monofásica das contribuições, deixando de existir a previsão do direito de ressarcimento, direito esse incompatível com a nova sistemática de tributação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 08/10/1999 a 31/12/2002

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ressarcimento de valores relativos à contribuição para o PIS a consumidor final pessoa jurídica só se aplicava na hipótese de aquisição diretamente da distribuidora de combustíveis, observadas as formalidades determinadas na legislação. A partir de 1º/07/2000, extinguiu-se o regime de substituição

PA

1

tributária e passou-se a adotar, no setor de combustíveis, a técnica de incidência monofásica das contribuições, deixando de existir a previsão do direito de ressarcimento, direito esse incompatível com a nova sistemática de tributação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.


Alexandre Kern - Presidente


Hécio Lafetá Reis - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis (Relator), Carlos Henrique Martins de Lima, Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

O contribuinte supra identificado protocolizou junto à Receita Federal, em 7 de outubro de 2004, Declaração de Compensação relativa a ressarcimento de créditos das contribuições Cofins e para o PIS, dos períodos de fevereiro de 1999 a janeiro de 2004, com o intuito de extinguir débitos devidos no ano de 2004 (fl. 01).

Posteriormente, o contribuinte vinculou outros débitos tributários mediante apresentação de outras declarações de compensação (fls. 121 a 128).

A DRF em Campinas, em Despacho Decisório exarado em 18/05/2007, não reconheceu o direito creditório e, conseqüentemente, não homologou as compensações dos débitos, sob a fundamentação de que:

- a) ilegitimidade da parte, em face da falta de apresentação da pessoa jurídica;
- b) decadência do direito de pleitear a restituição dos recolhimentos efetuados entre janeiro e setembro de 1999, uma vez que o presente processo fora protocolizado em outubro de 2004;
- c) inexistência de direito ao ressarcimento pleiteado com fundamento na Instrução Normativa SRF nº 06/99, tendo em vista que as aquisições de combustível no período de fevereiro de 1999 a junho de 2000 se originaram de Transportador Revendedor Retalhista – TRR e não de distribuidora, conforme se exige na legislação de regência;



d) com a publicação da Lei nº 9.990/2000, deixou de existir o regime de substituição tributária de combustíveis, e a tributação desse setor passou a ser monofásica, não sendo mais aplicável o mecanismo previsto na IN SRF nº 06/99.

Não se conformando, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 13/06/2007 (fls. 144/166), juntou aos autos cópia da última alteração contratual que atribuiu aos sócios poderes para agir separadamente, bem como cópia de procuração assinada por ambos e alegou, em síntese:

a) o prazo decadencial para repetição de indébito é de dez anos e a Lei Complementar nº 118/2005 não pode ser aplicada retroativamente;

b) com base no disposto na IN SRF nº 06/99, é-lhe assegurado o direito à compensação dos créditos decorrentes da aquisição de combustíveis na condição de consumidor final, diretamente da distribuidora, no período que se estende a junho de 2000;

c) o fato de a aquisição ter sido feita de revendedor não pode fundamentar o indeferimento de seu pedido, pois as atividades de distribuidores e revendedores são semelhantes, e o preço embutido no combustível é o mesmo, devendo-se aplicar o princípio constitucional da isonomia;

d) a despeito da alteração na sistemática de recolhimento das contribuições promovida pela Lei nº 9.990/2000, manteve-se a tributação na mesma ordem de grandeza, sem, contudo, prever-se a possibilidade de redução do impacto junto ao consumidor final, ensejando-se uma situação de *bis in idem*, o que lhe garantiria o direito a repetir os valores recolhidos até a introdução dos regimes não cumulativos do PIS e Cofins;

e) por fim, alegou que a Administração Pública (...) *deve atuar, e proferir seus atos em absoluta consonância com as normas legais, sempre da melhor forma, a fim de beneficiar os indivíduos por ela administrados, aos quais deve obrigação de bem estar e cidadania* (fl. 165).

A DRJ Campinas/SP não homologou a compensação (fls. 224 a 228), atestou a regularização da representação da pessoa jurídica e decidiu nos seguintes termos, resumidamente apresentados:

1) ocorrência da extinção do direito de pleitear a repetição de indébitos relativos ao período anterior a 07/10/1999;

2) *[r]elativamente aos períodos pleiteados não atingidos pela decadência, a Lei nº 9.718/98 regulava a incidência das contribuições para o PIS e Cofins em regime de substituição tributária no setor de combustíveis, mas nada dispôs acerca de possíveis ressarcimentos a pessoas jurídicas, consumidoras finais daqueles produtos* (fl. 226-verso), o que veio a ser previsto somente a partir da Instrução Normativa SRF nº 06, de 29/01/99;

3) *referida Instrução especificou a possibilidade de ressarcimento às aquisições dos produtos diretamente da distribuidora, não contemplando aquisições efetuadas de outras pessoas jurídicas, tais como dos TRR* (fl. 227);

4) *do exame das cópias das notas fiscais de aquisição de óleo diesel* (fls. 27/118), *verifica-se que vendedor não informou, destacadamente, a base de cálculo das*

contribuições para o PIS e Cofins, nem o valor apurado e retido sob o regime de substituição tributária. Tais informações são formalidades necessárias à obtenção do ressarcimento, sem as quais não se tem como comprovar a efetiva retenção daquelas contribuições nem a correção dos cálculos dos valores reclamados pela interessada (fl. 228);

5) a Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/2000, extinguiu o regime de substituição tributária do PIS e da Cofins a partir de 1º de julho de 2000, que passaram a ser exigidas pelo regime monofásico, incidindo apenas sobre as vendas realizadas pelas refinarias. Por sua vez, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas (fl. 228).

Não resignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 231 a 251), repisando os mesmos argumentos, e requer a homologação do seu pedido de compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de compensação não homologado pela repartição de origem, cuja decisão foi mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância, pelas razões expostas no relatório supra.

De início, deve-se analisar a preliminar de decadência do direito de se pleitear a repetição do indébito.

I. Repetição do indébito. Decadência

Sobre o direito e os prazos para requerer a repetição do indébito, o CTN assim dispõe:

Art. 165 O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória

(...)

Art. 168 O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário, (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Com base nos dispositivos acima reproduzidos, deduz-se que o direito de restituição de tributo pago a maior ou de forma indevida, situação em que se enquadra o presente caso, se extingue após cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Como o PIS e a Cofins são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, o prazo de cinco anos para pleitear a repetição do indébito se inicia com o pagamento antecipado, pagamento esse que tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Esse entendimento, não obstante haver decisões judiciais e administrativas favoráveis à tese dos dez anos (5 anos para a homologação tácita + 5 anos para a restituição), tornou-se positivado com a edição da Lei Complementar nº 118/2005 que assim dispõe sobre a matéria:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a

lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Portanto, se dúvidas havia sobre o conteúdo do disposto no art. 168, I, do CTN, após a LC nº 118, essas se dissiparam frente ao comando expresso da lei.

Nos termos acima reproduzidos, o pagamento antecipado nos lançamentos por homologação marca o início do prazo decadencial para repetição do indébito e, por se tratar de regra expressamente interpretativa, aplica-se a fatos pretéritos, se valendo da hipótese de retroatividade prevista no art. 106, I, do CTN.

Vale ressaltar que, anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia consolidado entendimento no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos para a repetição de indébito, nos casos de lançamento por homologação, iniciar-se-ia a partir da homologação tácita ou expressa dos pagamentos antecipados, o que poderia alcançar dez anos contados do fato gerador do tributo.

Após a referida lei, o STJ decidiu pela inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/2005, na parte em que, remetendo ao art. 106, I, do CTN, determinaria a aplicação retroativa do novo prazo quinquenal¹. Dessa forma, ainda segundo o STJ, os indébitos anteriores à vigência da lei complementar se submeteriam ao prazo de dez anos, limitados a cinco anos a contar da vigência da LC nº 118/2005.

Recentemente, a Primeira Seção do STJ, ao analisar um pedido de uniformização de jurisprudência, decidiu que o entendimento daquele Tribunal deveria prevalecer, inclusive, nos casos em que o contribuinte entrasse com a ação de indébito depois da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, desde que o fato gerador da tributação tivesse ocorrido anteriormente.

Considerando esse entendimento do STJ e tendo em vista a dicção da lei complementar e o art. 106, I, do CTN, há que se ressaltar que não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O presente caso não se subsume em nenhuma das exceções que autorizam o afastamento da aplicação de lei, tratado internacional ou decreto por parte dos julgadores administrativos, exceções essas previstas nos atos normativos identificados no parágrafo anterior e assim definidas:

I – norma que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – norma que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

¹ REsp nº 644 736/PE



b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Ainda sobre a matéria, registre-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a irretroatividade da Lei Complementar nº 118/2005², mas até a presente data ainda não enfrentou o mérito da questão.

Por fim, saliente-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda, no trabalho intitulado *Reflexões em torno dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime*, afirma que a tese dos dez anos nunca teve sustentação, sendo esse o mesmo entendimento do tributarista Alberto Xavier, para quem o prazo para repelição do indébito é de cinco anos contados da data do pagamento indevido (RDDT nº 27, p. 8, dez/1997)³.

Portanto, considerando que o Recorrente formalizou sua Declaração de Compensação em 7 de outubro de 2004 (fl. 1), tem-se que os pagamentos efetuados até 07/10/1999 já se encontravam extintos naquela data.

II. Substituição tributária. Direito ao crédito das contribuições.

Sobre a matéria, conduziu-se muito bem o voto da relatora *a quo*, quanto aos períodos pleiteados não atingidos pela decadência.

O regime de substituição tributária do setor de combustíveis relativamente às contribuições para o PIS e a Cofins encontrava-se disciplinado pela Lei nº 9.718/98.

Com base nessa lei, a Instrução Normativa SRF nº 06/1999 introduziu a possibilidade de os contribuintes finais pleitearem o ressarcimento das contribuições nos seguintes termos:

Art. 2º. As refinarias de petróleo ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de gasolina automotiva e de óleo diesel

(...)

Art. 6º. Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido

² RE nº 561.908

³ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; LSAF-E, 2008, p. 1.117 a 1.118.

No presente caso, o ressarcimento das contribuições pleiteado pelo consumidor final se refere a aquisições de óleo diesel efetuadas junto a Transportadores Revendedores Retalhistas (TRR) e não diretamente à distribuidora, conforme se exige o dispositivo supra reproduzido.

Nos termos das Resoluções da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), reproduzidas em parte no acórdão da DRJ Campinas/SP, os TRRs são revendedores e não distribuidores, havendo discriminação distinta de sua natureza jurídica bem como de suas atividades.

Além desse fato, não se pode olvidar que, uma vez que o combustível fora adquirido de transportador, tem-se que a cadeia de comercialização já se encontrava formada, configurando-se uma compra realizada junto a contribuinte diverso do substituto tributário – no caso, o distribuidor –, ensejando-se, dessa forma, a inaplicabilidade do dispositivo

Não bastasse tal constatação, verifica-se que, nas cópias das notas fiscais de aquisição de óleo diesel (fls. 27 a 118), não consta informação destacada da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, muito menos o tributo apurado e retido sob o regime de substituição tributária, informação essa absolutamente necessária à obtenção do ressarcimento.

Com o advento da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, bem como da Lei nº 9.990/2000, extinguiu-se, a partir de 1º de julho de 2000, o regime de substituição tributária das contribuições sob comento, que passaram a ser exigidas no regime monofásico, ou seja, incidindo apenas sobre a receita de venda das refinarias.

Nesse contexto, uma vez extinto o regime de substituição tributária, insubsistentes se tornam os pedidos de restituição nos moldes ora enfrentados, uma vez que a incidência das contribuições se opera de forma definitiva e numa única vez, ou seja, quando dos fatos geradores ocorridos na atividade comercial das refinarias, deixando de existir, por conseguinte, a figura do pagamento presumido própria do regime anterior.

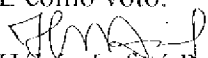
Por se restringir a uma incidência monofásica, não há que se falar em *bis in idem*, pois que as contribuições passaram a ser integralmente devidas sobre as receitas das refinarias, independentemente de qualquer outra etapa da mesma cadeia produtiva.

Esse entendimento consta de decisões de Tribunais Regionais Federais reproduzidas às fls. 139 e 140⁴.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, não se homologando a compensação pleiteada, por não se ter configurada a situação ensejadora do ressarcimento no período de vigência da Lei nº 9.718/1998, bem como em face da extinção do regime da substituição tributária após a edição da MP nº 1.991-15/2000. Quanto ao período de 01/02/1999 a 07/10/1999, em face do transcurso do prazo decadencial de 5 anos para se pleitear a repetição do indébito, não se acolhe, também, o pedido do contribuinte.

É como voto.


Hélio Lafetá Reis



⁴ Processo AMS nº 2003.70.00002132-8 do TRF4; processo EDAMS nº 2000.00.201044799-0 do TRF2; processo MS nº 2006.81.00000702-8 do TRF5